

SCHRIFTENREIHE

Das Mehrwertsteuerrecht der EU Stand der Harmonisierung - Entwicklungstendenzen des gemeinschaftlichen Mehrwertsteuerrechts

**Heidemarie Zehetner
Wien, August 1999**



**BUNDESMINISTERIUM
FÜR FINANZEN**

**Das Mehrwertsteuerrecht der EU
Stand der Harmonisierung - Entwicklungstendenzen
des gemeinschaftlichen Mehrwertsteuerrechts**

**Heidemarie Zehetner
Wien, August 1999**

INHALT

1. GOLD	5
1.1. Befreiung für Anlagegold	6
1.2. Option zur Besteuerung	7
1.3. Vorsteuerabzug	7
1.4. Aufzeichnungspflichten	7
1.5. Übergang der Steuerschuld	8
1.6. Geregelter Goldmärkte	8
1.7. Österreichische Rechtslage	9
2. VORSTEUERABZUG ÜBER DIE GRENZE	9
2.1. Grenzüberschreitende Vorsteuererstattung	11
2.2. Ausschluß vom Vorsteuerabzug	13
2.2.1. PKW	14
2.2.2. Ausgaben für Unterkunft und Verpflegung	15
2.2.3. Sonstige Ausgaben, die in keinem direkten Zusammenhang mit den steuerpflichtigen (bzw. echt steuerbefreiten) Umsätzen stehen:	16
2.3. VO-Vorschlag	16
2.4. Stand der Verhandlungen	18
3. RECHTLICHER STATUS DES MWST-AUSSCHUSSES	19
3.1. Mitwirkung beim Erlass von Durchführungsbestimmungen durch die Kommission (Regelungsausschuß)	20
3.2. Mitwirkung bei der Anpassung der Befreiungsvorschriften für diplomatische Missionen, berufskonsularische Vertretungen, internationale Organisationen, Streitkräfte der NATO und den Mitgliedern derselben (Art. 15 Z 10 der 6. Richtlinie)	21
3.3. Tätigkeit als beratender Ausschuß	21
3.4. Stand der Verhandlungen	22
4. STEUERSÄTZE	23
4.1. Mindeststeuersatz	23
4.2. Steuersatz für arbeitsintensive Dienstleistungen	23

5. MEHRWERTSTEUERSCHULDNER	24
5.1. Bestimmung des Steuerschuldners (Art. 21)	25
5.2. Entstehung der Steuerschuld (Art. 10)	26
6. ZUSAMMENFASSUNG	26
ZUR AUTORIN	27
IMPRESSUM	27

1. Gold

Am 12. Oktober 1998 beschloß der Rat der EU eine Richtlinie betreffend eine Sonderregelung für Gold. Damit konnten unter österreichischer Präsidentschaft ein Entscheidungsprozeß, der sich über mehr als sieben Jahre hinzog, endlich finalisiert werden.

Art. 12 Abs. 3 lit. e der 6. Richtlinie kündigte schon seit 1992 eigene Sonderregelungen für Gold an. Die Kommission hätte sollte diese so rechtzeitig unterbreiten, daß der Rat sie vor Ende des Jahres 1992 einstimmig annehmen hätte können. Tatsächlich legte die Kommission am 28. Oktober 1992 tatsächlich einen diesbezüglichen Vorschlag¹ vor. Dieser konnte jedoch keine Zustimmung der Mitgliedstaaten finden.

Bis zum Ergehen einer neuen Regelung war die Lieferung von Gold grundsätzlich zu versteuern. Allerdings war es Mitgliedstaaten, welche für Umsätze von Gold, das nicht für industrielle Zwecke bestimmt ist, eine Steuerbefreiung vorgesehen hatten, erlaubt, diese Steuerbefreiung weiterhin aufrechtzuerhalten². Österreich konnte davon allerdings nicht Gebrauch machen, da diese Bestimmung nicht automatisch auch für die neu beigetretenen Mitgliedstaaten gelten sollte.

Tatsächlich hatte aber gerade Österreich ein massives Interesse an der Aufrechterhaltung der Steuerbefreiung, insbesondere für Goldmünzen. Zur Aufrechterhaltung der Befreiung stützte sich Österreich schließlich auf die Protokollerklärung des Rates und der Kommission zu Art. 1 Z 1 lit. e der Steuersatz-Richtlinie (92/77/EWG). Rat und Kommission hatten dabei erklärt, daß die Mitgliedstaaten bei Ausbleiben einer fristgerechten Entscheidung des Rates ihre MwSt.-Regelung für Gold selbst festlegen können. Allerdings haben Protokollerklärungen den entscheidenden Nachteil, daß es sich dabei lediglich um Absichtserklärungen, die keinen verbindlichen Charakter haben, handelt.

Dennoch führte Deutschland auf dieser Grundlage eine Befreiung für solche Umsätze mit 1993 sogar erstmals ein. Beide Staaten hätten ansonsten massive Wettbewerbsverzerrungen zugunsten jener Mitgliedsländer, welche Goldumsätze befreiten (z. B. Luxemburg) bzw. nur sehr gering besteuerten (z. B. Belgien, Frankreich) zu befürchten gehabt. Da Gold aufgrund seines geringen Gewichts im Vergleich zu seinem Wert auch von Privatpersonen ohne großen Aufwand von einem Mitgliedsland in ein anderes transportiert werden kann, reagiert der Gold-

¹ KOM(92) 441 endg.

² Art. 28 Abs. 3 lit. b iVm Anhang F Nr. 26

markt auf Preisunterschiede aufgrund unterschiedlicher umsatzsteuerlicher Behandlung extrem flexibel.

1.1. Befreiung für Anlagegold

Die Richtlinie beschränkt sich auf die Regelung von Anlagegold. Da dieses Gold seiner Art nach mit anderen Finanzanlagen, die nach den Bestimmungen der 6. Richtlinie regelmäßig steuerfrei sind, vergleichbar ist, werden auch dessen Umsätze von der Umsatzsteuer befreit.

Unter Anlagegold werden Goldbarren oder -plättchen mit einem von den Goldmärkten akzeptierten Gewicht und einem Feingehalt von mindestens 995 Tausendstel verstanden. Dazu zählen aber auch Goldmünzen, die

- einen Feingehalt von mindestens 900 Tausendsteln aufweisen,
- nach dem Jahr 1800 geprägt wurden,
- in ihrem Ursprungsland gesetzliches Zahlungsmittel sind oder waren und
- üblicherweise zu einem Preis verkauft werden, der den Offenmarktwert ihres Goldgehalts um nicht mehr als 80 % übersteigen.

Mit dieser Definition sollen nur auf den Goldmärkten gehandelte Formen und Gewichte von Gold mit hohem Feingehalt, sowie Goldmünzen, deren Wert in erster Linie auf ihrem Goldpreis beruht, erfaßt werden. Goldmünzen von rein numismatischem Interesse werden ausgeklammert. Aus Gründen der leichteren Handhabung wird für Goldmünzen ein Verzeichnis jener Münzen erstellt werden, welche die Kriterien erfüllen. Die Kommission wird diese Liste auf der Basis der Mitteilungen der Mitgliedstaaten jeweils vor dem 1. Dezember eines jeden Jahres in der Reihe C des Amtsblattes der Europäischen Gemeinschaften veröffentlichen. Die darin aufgezählten Münzen sollen jedenfalls während des gesamten Jahres, für welches das Verzeichnis gilt, die genannten Kriterien erfüllen. Ist eine Goldmünze nicht in der Liste enthalten, erfüllt sie aber die vorhin genannten Bedingungen, so gilt auch sie als Anlagegold und ihre Lieferung ist somit steuerfrei. Die Liste soll vor allem für die Münzhändler eine gewisse Sicherheit bieten, da aufgrund eines schwankenden Goldpreises die steuerliche Behandlung einer Goldmünze ansonsten fraglich sein kann.

Die Befreiung umfaßt die Lieferung, den innergemeinschaftlichen Erwerb und die Einfuhr von Anlagegold, einschließlich von Anlagegold in Form von Zertifikaten über Sammel- oder einzelverwahrtes Gold und über Goldkonten gehandeltes Gold, insbesondere auch Golddarlehen und Goldswaps, durch die ein Eigentumsrecht an Anlagegold oder ein schuldrechtlicher Anspruch auf Lieferung von Anlagegold begründet wird, sowie Terminkontrakte und im Freiverkehr getätigte Terminabschlüsse mit Anlagegold, die zur Übertragung eines Eigentumsrechts an Anlagegold oder eines schuldrechtlichen Anspruchs auf Lieferung von Anlagegold führen. Nach der Konzeption der Bestimmung sollen damit alle Umsätze erfaßt werden, durch die ein Eigen-

tumsrecht oder ein schuldrechtlicher Anspruch übertragen wird. Durch das Wort "insbesondere" sollen vor allem mögliche künftige Arten von Transaktionen vom Anwendungsbereich der Richtlinie umschlossen werden³. Weiters werden auch die Dienstleistungen von Vermittlern, die im Namen und auf Rechnung Dritter handeln, von der Umsatzsteuer befreit, wenn diese die Lieferung von befreitem Anlagegold an ihre Auftraggeber vermitteln.

1.2. Option zur Besteuerung

Es handelt sich um eine unechte Steuerbefreiung, d. h. sie berechtigt nicht zum Vorsteuerabzug. Allerdings sollen Produzenten von Anlagegold das Recht haben, bei ihren Lieferungen an andere Steuerpflichtige für eine Besteuerung zu optieren und somit einen Vorsteuerabzug geltend machen zu können. Die Mitgliedstaaten können dieses Recht auch gewerblichen Händlern einräumen, wenn diese Umsätze mit Anlagegold (ausgenommen Goldmünzen) tätigen. Macht der Lieferer von seinem Optionsrecht Gebrauch, so soll dieses Recht auch dem Vermittler zustehen.

1.3. Vorsteuerabzug

Das Recht zum Vorsteuerabzug soll nicht nur im Falle der Option zustehen, sondern auch, wenn es sich

- um Geschäfte auf einem geregelten Goldmarkt handelt,
- wenn das angekaufte Gold kein Anlagegold ist, aber in solches umgewandelt wurde oder
- Dienstleistungen in der Veränderung der Form, des Gewichts oder des Feingehalts von Gold bestehen und

die anschließende Lieferung des Goldes steuerfrei ist.

1.4. Aufzeichnungspflichten

Die doppelte Verwendungsmöglichkeit von Gold - einerseits für industrielle Zwecke, andererseits als Anlageform - erfordert ein effizientes Kontrollsystem. Um Steuerhinterziehung und Steuerumgehung hintanzuhalten werden Anlagegoldhändler verpflichtet, Geschäft größeren Umfangs aufzuzeichnen und die Unterlagen mindestens fünf Jahre aufzubewahren. Weiters soll

³ Melhardt, SWI 1998, 483

die Feststellung der Identität der Kunden ermöglicht werden. Ein Mitgliedstaat, in dem diese Informationen bereits aufgrund anderer gemeinschaftsrechtlicher Regelungen (z. B. "Geldwäsche-Richtlinie"⁴) gesammelt werden, kann auch strengere Vorschriften erlassen, ist aber dazu nicht verpflichtet.

1.5. Übergang der Steuerschuld

Zur Vorbeugung von Steuerhinterziehung und zur gleichzeitigen Finanzierungsentlastung der Geschäfte können die Mitgliedstaaten den Übergang der Steuerschuld auf den Erwerber vorsehen. Dies kann bei der Lieferung von

- Goldmaterial oder Halbfertigerzeugnissen mit einem Feingehalt von mindestens 325 Tausendstel oder
- Anlagegold, bei dessen Lieferung von der Option Gebrauch gemacht wurde, vorgesehen werden. Diese Möglichkeit ist vor allem für die geregelten Goldmärkte von Bedeutung und daher dort unter bestimmten Bedingungen zwingend vorgesehen.

1.6. Geregelte Goldmärkte

Auf geregelten Goldmärkten sind angesichts der großen Zahl und der Schnelligkeit der Geschäfte weitere Vereinfachungen in steuerrechtlicher Hinsicht vorgesehen. Den Mitgliedstaaten wird freigestellt, in diesem Bereich von der Anwendung der Steuerbefreiung abzusehen, bei Umsätzen zwischen zwei steuerpflichtigen Mitgliedern des Goldmarkts die Erhebung der Steuer auszusetzen und auf die Aufzeichnungspflicht zu verzichten. Bei Umsätzen zwischen einem Mitglied eines geregelten Goldmarktes und einem steuerpflichtigen Nichtmitglied kommt es - im Falle der Steuerpflicht - jedenfalls zu einem Übergang der Steuerschuld.

Diese Bestimmung ist in erster Linie den bereits bestehenden Vorschriften und Erleichterungen des Londoner Goldmarktes nachgebildet. Bereits bisher waren auf diesem weltweit wichtigsten Goldgroßhandelsplatz Umsätze zwischen Mitgliedern der "London Bullion Market Association" nicht steuerbar. Gleiches galt für die Umsätze zwischen einem Mitglied und einem Nichtmitglied, sofern das Geschäft nicht mit einer materiellen Übergabe der Waren verbunden war. Mit der neuen Richtlinie soll den Erfordernissen des internationalen Goldmarktes Rechnung getragen werden⁵.

⁴ Richtlinie 91/308/EWG des Rates vom 10. Juni 1991 zur Verhinderung der Nutzung des Finanzsystems zum Zwecke der Geldwäsche, ABl. EG L 166 vom 28. 6. 1991, S. 77

⁵ Melhardt, SWI 1998, 484

1.7. Österreichische Rechtslage

Die neu beschlossene Regelung wird erst mit 1. Jänner 2000 in Kraft treten. Da die österreichische Rechtslage weder mit der derzeitigen noch mit der künftigen Regelung übereinstimmt, war eine Klage beim Europäischen Gerichtshof zu befürchten. Um das bzw. die Fortführung des bereits laufenden Vertragsverletzungsverfahrens hintanzuhalten, wurde das UStG 1994 mit dem Abgabenänderungsgesetz 1998⁶ bereits teilweise an die Richtlinie angepaßt. Für die Umsätze (einschließlich der Einfuhr und dem innergemeinschaftlichen Erwerb) von Goldbarren, Handelsgoldmünzen und "Philharmoniker"-Münzen ist dadurch keine Änderung eingetreten. Diese Umsätze bleiben weiterhin steuerfrei. Die Steuerbefreiung für unverarbeitetes Gold (§ 6 Abs. 1 Z 8 lit. j UStG 1994) ist jedoch entfallen.

2. Vorsteuerabzug über die Grenze

Die Kommission der EU kündigte bereits in ihrem Programm für den Binnenmarkt⁷ bis Mitte 1997 Vorschläge betreffend das Recht auf Vorsteuerabzug an. Im Juli 1998 legte die Kommission tatsächlich zwei Vorschläge⁸ dazu vor. Es waren dies ein

- Vorschlag für eine Richtlinie zur Änderung der Richtlinie 77/388/EWG hinsichtlich des Rechts auf Abzug der Mehrwertsteuer und ein
- Vorschlag für eine Verordnung des Rates über Kontrollmaßnahmen sowie Maßnahmen im Rahmen des Erstattungssystems und der Verwaltungszusammenarbeit zur Durchführung dieser neuen Richtlinie.

Der Richtlinienvorschlag selbst gliedert sich in mehrere Themenbereiche. Es sind dies zunächst die Zuständigkeitsbestimmungen hinsichtlich des Erstattungsverfahrens und das Erstattungsverfahren selbst sowie der Bereich der Vorsteuerausschlüsse. Den Mitgliedstaaten steht es derzeit frei, Ausschlüsse vom Vorsteuerabzug beizubehalten. Diese betreffen in erster Linie PKW, Repräsentations- und Reisekosten. Die Kommission möchte auch in dieser Hinsicht eine Vereinheitlichung herbeiführen.

⁶ BGBl. I Nr. 28/1999

⁷ KOM 328 (96) endg

⁸ KOM (1998) 377 endg.

Der Verordnungsvorschlag sieht einen den Richtlinienvorschlag ergänzenden Kontrollmechanismus vor, der Vorsteuerswindel verhindern soll. Weiters wird darin geregelt, in welcher Weise der Mitgliedstaat, der die Vorsteuererstattung tatsächlich durchführt, die ausbezahlten Beträge von dem Mitgliedstaat, dem die Umsatzsteuer seinerzeit zugeflossen ist, seinerseits erstattet erhält.

2.1. Grenzüberschreitende Vorsteuererstattung

Bereits in der Arbeitsgruppe SLIM (Simpler Legislation of the Internal Market) wurde vorgeschlagen, die Geltendmachung des Rechts auf Vorsteuerabzug dahingehend zu vereinfachen, als ein Mitgliedstaat einem registrierten Unternehmer nicht nur die ihm zugeflossenen Vorsteuerbeträge erstatten sollte, sondern auch jene, die ein anderer Mitgliedstaat erhoben hat. Zur Zeit muß ein österreichischer Unternehmer, der etwa in Frankreich Vorleistungen in Anspruch nimmt und dabei mit der französischen Umsatzsteuer belastet wird, eine Erstattung über die französische Finanzverwaltung durchführen. Dies ist - nicht nur aus sprachlichen Gründen - mit wesentlich mehr Aufwand verbunden, als wenn er sie in seinem Sitzstaat Österreich geltend machen könnte. Die vorgeschlagene Regelung würde daher eine wesentliche Vereinfachung für die Unternehmer bedeuten.

Bei der Erstattung selbst soll das Recht des erstattenden Mitgliedstaates, also regelmäßig des Ansässigkeitsstaates, angewendet werden. Der Antragsteller wird hinsichtlich der Vorsteuer-ausschlüsse somit stets gleich behandelt, unabhängig davon, in welchem Mitgliedstaat er die Vorleistungen in Anspruch genommen hat.

Ist allerdings der Antragsteller auch in anderen Mitgliedstaaten registriert ist (und somit ansässig), muß er die Vorsteuerbeträge dort geltend machen. Dies ist der Fall, wenn die Umsätze, für welche er die Vorleistungen (Einfuhren) in Anspruch genommen hat, dort ausgeführt werden⁹. Ist eine solche Zuordnung zu bestimmten Umsätzen nicht möglich, soll jener Mitgliedstaat für die Erstattung zuständig sein, in dem sich der Sitz der wirtschaftlichen Tätigkeit des Unternehmens befindet¹⁰.

Die Ansässigkeit bestimmt sich daher nicht nur nach dem Sitz der wirtschaftlichen Tätigkeit, der festen Niederlassung, dem Wohnsitz oder dem gewöhnlichen Aufenthaltsort, sondern auch durch die Erbringung einer Leistung in einem Mitgliedstaat (mit Ausnahmen z. B. von Beförderungsleistungen oder Katalogleistungen, bei denen die Steuerschuld auf den Leistungsempfänger übergeht)¹¹. Der Begriff der Ansässigkeit ist somit sehr weit gefaßt. Er ist nahezu deckungsgleich mit der Definition nach der 13. Richtlinie (86/560/EWG). Diese Richtlinie ist übrigens weiterhin anzuwenden, wenn ein Antragsteller nicht in der Gemeinschaft ansässig ist¹².

⁹ Art. 17 Abs. 3a zweiter Unterabs. 1. Satz RL-Vorschlag

¹⁰ Art. 17 Abs. 3a zweiter Unterabs. 2. Satz RL-Vorschlag

¹¹ Art. 17 Abs. 3b RL-Vorschlag

¹² Art. 17 Abs. 4 erster Unterabs. RL-Vorschlag

In der Praxis dürften sich bei diesem Vorschlag mehrere Probleme ergeben. Die Ansässigkeit (Registrierung) in anderen Mitgliedstaaten läßt sich nicht immer leicht feststellen. Möglicherweise könnte das bereits derzeit bestehende Mehrwertsteuer-Informationen-Austausch-System (MIAS) die Mitgliedstaaten quasi automatisch mit Informationen über Mehrfachregistrierungen versorgen. Allerdings stellt sich die Frage, ob die Information über den Besitz einer UID zur Bestimmung der Ansässigkeit ausreicht. Vielfach wird ein Unternehmer in einem Mitgliedstaat registriert sein, ohne eine UID zu besitzen.

Überdies werden im RL-Vorschlag¹³ Maßnahmen der Verwaltungszusammenarbeit zum Funktionieren der Vorsteuerabzugsregelung angekündigt. Ob es sich dabei um den zugleich vorgelegten VO-Vorschlag oder um zusätzliche, noch nicht näher beschriebene Maßnahmen handelt, bleibt offen.

Es stellt sich weiters die Frage nach dem zeitlichen Zusammenhang zwischen den angefallenen Vorsteuern und den Umsätzen, für welche die eingekauften Leistungen bzw. Einfuhren verwendet werden. Regelmäßig werden diese Vorsteuern vor den Umsätzen anfallen. D. h. daß zum Zeitpunkt der Geltendmachung der Vorsteuern mitunter noch gar nicht sicher ist, ob und in welchem Mitgliedstaat damit eine steuerbare und allenfalls steuerpflichtige (oder echt steuerbefreite) Leistung erbracht wird.

Nicht klar ist auch, wie ein Mitgliedstaat sicherstellen kann, daß die genannten Zuständigkeitsregeln eingehalten werden. Dies ist jedoch angesichts des Ausgleichsmechanismus des VO-Vorschlages möglicherweise ein theoretisches Problem, da der Mitgliedstaat, der die Vorsteuer dem Unternehmer auszahlt (MSV), den Erstattungsbetrag von dem Mitgliedstaat, dem die zugrundeliegende Umsatzsteuer tatsächlich zugeflossen ist (MSE), seinerseits erstattet erhält. In diesem Zusammenhang erscheint das Problem des Vorsteuerbetruges vordringlicher. Ein Unternehmer könnte nach dem vorliegenden RL-Vorschlag durchaus dieselben Vorsteuern in mehreren Mitgliedstaaten geltend machen.

Der Richtlinienvorschlag sieht vor, daß ein Unternehmer bei der Geltendmachung von ausländischen Vorsteuerbeträgen neben dem Antrag eine nach Mitgliedstaaten aufgeschlüsselte Aufstellung und Kopien der betreffenden Rechnungen bzw. Einfuhrdokumente vorlegen muß. Diese Vorschrift wurde bei den ersten Beratungen der Gruppe der Finanzfragen von einigen Mitgliedstaaten insofern als betrugsanfällig erachtet, als dadurch die Möglichkeit eröffnet werde, daß dieselben Rechnungen auch in anderen Mitgliedstaaten zur Vorsteuererstattung eingereicht werden könnten. Die Übermittlung des Originals wurde daher von diesen Mitgliedstaaten als unabdingbare Notwendigkeit angesehen. Dieses Original könnte dann von der Verwaltung mit einem Stempel versehen dem Antragsteller wieder retourniert werden. Anderen Mitgliedstaaten, welche die Abgabe der Steuererklärungen auf elektronischem Wege

forcieren, erschien dies jedoch als zu verwaltungsaufwendig. Als Kompromiß wurde daher seitens der österreichischen Präsidentschaft vorgeschlagen, die Vorlage einer Rechnung in Papierform erst ab Überschreiten eines bestimmten Schwellenbetrages vorzusehen. In diesem Zusammenhang stellt sich auch das Problem der elektronischen Rechnungslegung, das ebenfalls einer EU-einheitlichen Klärung bedürfte.

Hinsichtlich Rechnungsform und Rechnungsinhalt sieht der vorliegende Vorschlag jedoch bedauerlicherweise keine Neuerungen vor. Bereits die SLIM-Initiative hatte diesbezügliche Vereinheitlichungen gefordert. Derzeit werden lediglich Mindestanforderungen für den Rechnungsinhalt vorgeschrieben¹⁴. Diese sind das Entgelt, getrennt davon der Steuerbetrag und ggf. der Hinweis auf eine Steuerbefreiung. Die Mitgliedstaaten müßten solche Rechnungen, die diesen Minimalanforderungen entsprechen, akzeptieren¹⁵. Das bedeutet, daß die nationalen Rechnerkriterien nur mehr ausschließlich für nationale Vorsteuern von Bedeutung sein würden. Die Angabe der Art der Leistung, des Rechnungsausstellers bzw. des Adressaten erscheinen aus der Sicht der Kommission jedenfalls entbehrlich. Für die Mehrzahl der Mitgliedstaaten ist dies jedoch nicht akzeptabel. Eine weitestgehende Vereinheitlichung des Rechnungsinhalts wurde deshalb von zahlreichen Mitgliedstaaten als unabdingbare Voraussetzung für die notwendigen Kontrollmaßnahmen erachtet.

Die vorgeschlagene Regelung verschiebt den Aufwand, der mit der Erstattung ausländischer Vorsteuern verbunden ist, von den Unternehmern an die nationalen Finanzverwaltungen. Sprachliche Probleme würden die Kontrolle der Berechtigung zum Vorsteuerabzug (ordnungsgemäße Rechnung, Art der Leistung) erheblich erschweren. Die Kommission schreibt zwar in ihren Erläuterungen (S. 11), daß die Mitgliedstaaten vom Unternehmer eine Übersetzung der Rechnung verlangen könnten. Dies findet aber im RL-Vorschlag keinen Niederschlag. Eine Aufforderung, solche Übersetzungen vorzulegen, würde natürlich den Vereinfachungseffekt für die Unternehmer erheblich abschwächen.

2.2. Ausschluß vom Vorsteuerabzug

Bislang wurde den Mitgliedstaaten zugestanden, alle Ausschlüsse beizubehalten, die zur Zeit des Inkrafttretens der 6. Richtlinie bestanden haben¹⁶. Gleichzeitig wurde die Absicht, diese Ausschlüsse zu vereinheitlichen, angekündigt. 1983 wurde auch ein diesbezüglicher RL-

¹³ Art. 17 Abs. 3c RL-Vorschlag

¹⁴ Art. 22 Abs. 3 der 6. RL

¹⁵ Art. 17 Abs. 3b letzter Unterabsatz RL-Vorschlag

¹⁶ Art. 17 Abs. 6 der 6. RL

Vorschlag vorgelegt und wieder zurückgezogen. Der zweite Teil des vorliegenden RL-Vorschlages zielt wiederum auf eine weitgehende Vereinheitlichung der Vorsteuerauschlüsse ab. Es geht dabei konkret um die Frage der

- PKW und
- sonstiger Ausgaben, die in keinem direkten Zusammenhang mit den steuerpflichtigen (bzw. echt steuerbefreiten) Umsätzen stehen.

2.2.1. PKW

a) PKW, die nicht ausschließlich geschäftlich genutzt werden

Die Mitgliedstaaten können gemäß dem vorliegenden Vorschlag¹⁷ bei PKW, die nicht ausschließlich geschäftlich (= unternehmerisch) genutzt werden, den Vorsteuerabzug weiterhin zwar einschränken, aber nicht mehr völlig versagen. Der gewährte Vorsteuerabzug soll grundsätzlich in etwa dem Anteil der maximal geschätzten Nutzung entsprechen. Die Mitgliedstaaten können dabei jedoch einen Höchstsatz festsetzen, der mindestens 50 % der Vorsteuern betragen muß. Liegt die tatsächliche Nutzung des Fahrzeuges unter diesem Höchstsatz, so ist jedoch die tatsächliche Nutzung dem Vorsteuerabzug zugrunde zu legen.

Diese Regelung soll für alle Ausgaben, die mit einem PKW zusammenhängen, gelten (z. B. Erwerb, Leasing, Wartung, Reparatur, Kraftstoff). Als PKW gilt jedes Straßenfahrzeug einschließlich Anhänger. Nicht als PKW gelten jedoch jene Kfz, welche

- nach Bauart und Ausrüstung ausschließlich zur Warenbeförderung, industrielle oder landwirtschaftliche Zwecke bestimmt sind, oder
- mit mehr als neun Sitzplätzen ausgestattet sind. Die österreichische Definition des Klein-Autobusses ist zwar enger, eine Anpassung dürfte jedoch keine Schwierigkeiten bereiten.

Wird ein PKW nur in sehr geringem Umfang unternehmerisch ("geschäftlich") genutzt (d. h. zu weniger als 10 %), so soll in keinem Fall ein Vorsteuerabzug zustehen¹⁸, weil dann der Kontrollaufwand in keinem Verhältnis zum Vorsteuerbetrag stünde. Diese Regelung gilt auch für Mitgliedstaaten, in denen es keinen Vorsteuerausfluß für PKW gibt.

b) PKW, die (fast) ausschließlich geschäftlich genutzt werden

Ist ein PKW allerdings

- ein Betriebsmittel des Steuerpflichtigen oder
- für die Ausübung seiner geschäftlichen Tätigkeit unerlässlich,

so gibt es für den Mitgliedstaat keine Möglichkeit, den Vorsteuerabzug zu beschränken¹⁹.

¹⁷ Art. 17a Abs. 1 erster Unterabs.

¹⁸ Art. 17b RL-Vorschlag

¹⁹ Art 17a Abs. 1 zweiter Unterabs. RL-Vorschlag

Eine nichtgeschäftliche Nutzung von weniger als 10 % wird dabei toleriert. Bei der Auslegung der Bestimmung bleibt unklar, was ein Betriebsmittel ist. Es ist dies ein Begriff, der in der 6. RL bislang nicht vorkommt. Weiters bleiben die Kriterien, wann ein PKW für die Ausübung einer geschäftlichen (unternehmerischen) Tätigkeit unerlässlich ist, offen.

Eine teilweise Einschränkung des Vorsteuerausschlusses auf 50 % bzw. sein (teilweiser/völliger) Wegfall hätte für das österreichische Budget einen jährlichen Einnahmenentfall in der Höhe von 5 Milliarden S zur Folge. Zur Zeit werden in den Mitgliedstaaten höchst unterschiedliche Systeme der Vorsteuerabzugsbeschränkung angewendet. Die Mehrheit der Mitgliedstaaten sprach sich für den Ersatz des Höchstsatzes durch einen Pauschalsatz aus. Nur dieser würde zu einer Verwaltungsvereinfachung führen. Die von einigen Mitgliedstaaten geäußerte Präferenz, auf eine Harmonisierung der Vorsteuerausschlüsse vorerst zu verzichten, da dies für die Durchführung eines grenzüberschreitenden Vorsteuerabzuges nicht unbedingt erforderlich erscheint, wurde seitens der Kommission abgelehnt.

c) Berichtigungen

Lt. RL-Vorschlag²⁰ soll auch bei der Lieferung eines PKW, der Gegenstand eines beschränkten Vorsteuerabzuges war, eine Berichtigung durchzuführen sein. Diese Lieferung wird regelmäßig steuerpflichtig sein. Um dabei eine doppelte Belastung mit Umsatzsteuer hintanzuhalten, soll dem Unternehmer nunmehr ein Teil jener Vorsteuer erstattet werden, die ihm bislang vorenthalten wurde.

Diese Berichtigung soll der Höhe nach beschränkt sein. Als Höchstgrenze wird die (fiktive) Umsatzsteuerbelastung beim Weiterverkauf normiert²¹. Durch diese Beschränkung sollen Steuerhinterziehungen verhindert werden, zu denen es käme, wenn ein Firmenwagen, der nur wenige Monate genutzt wurde, zu einem extrem niedrig angesetzten Preis an eine Privatperson weiterveräußert würde.

2.2.2. Ausgaben für Unterkunft und Verpflegung

Der Vorsteuerabzug soll bei diesen Ausgaben - auch wenn sie rein geschäftlich (unternehmerisch) verursacht sind - mit 50 % beschränkt werden²². In Österreich besteht eine

²⁰ Art. 20 Abs. 3 RL-Vorschlag

²¹ Art. 20 Abs. 3 letzter Unterabs. RL-Vorschlag

²² Art. 17a Abs. 2 RL-Vorschlag

Beschränkung nach der Höhe der für die Einkommensteuer geltenden Pauschalsätze bzw. auch nach den tatsächlichen Aufwendungen (Nächtigung). Die vorgeschlagene Regelung würde bei den österreichischen Unternehmern einen Wegfall der derzeitigen Pauschalierung der Höhe nach bedeuten. Pauschalisiert würde lediglich die Zweckbestimmung, nämlich daß angenommen wird, daß Unterkunft und Verpflegung zur Hälfte unternehmerischen Zwecken dienen. Der Unternehmer müßte sämtliche Rechnungen vorlegen können. Damit käme es zu keiner Verwaltungsvereinfachung.

2.2.3. Sonstige Ausgaben, die in keinem direkten Zusammenhang mit den steuerpflichtigen (bzw. echt steuerbefreiten) Umsätzen stehen:

Laut RL-Vorschlag²³ sollen Luxusausgaben, Vergnügungsausgaben und Repräsentationsaufwendungen überhaupt nicht mehr zum Vorsteuerabzug berechtigen. Die genannten Begriffe werden nicht im Richtlinienvorschlag selbst definiert. Dies soll vielmehr dem Mehrwertsteuer-ausschuß - nach seiner Umwandlung in einen Regelungsausschuß - überlassen werden. In den Erläuterungen zum RL-Vorschlag gibt es Hinweise, was darunter verstanden werden kann. "Luxusausgaben" wären demnach insbesondere Ausgaben, die weder ihrer Art noch ihrer Höhe nach als normale Betriebsausgaben anzusehen wären. Ob damit tatsächlich eine Anbindung an die Einkommensteuer gemeint ist, erscheint fraglich. Dies würde aber dem österreichischen Verständnis entsprechen. "Vergnügungs- und Repräsentationsaufwendungen" sollen dazu dienen, bei (potentiellen) Kunden einen positiven Eindruck vom Unternehmen und seiner Tätigkeit zu erwecken bzw. die Beschäftigten anzuspornen. Es stellt sich dabei die Frage, wie bei einer repräsentativen Mitveranlassung vorzugehen ist, wenn z. B. nach EStG überwiegend abzugsfähige Ausgaben vorliegen, etwa bei der Anschaffung eines Teppichs, bei dem die Anschaffungskosten 60.000 S betragen, angemessen aber lediglich 40.000 S wären. Nach der derzeitigen österreichischen Regelung besteht Anspruch auf Vorsteuerabzug zur Gänze iVm einer Korrektur über den Eigenverbrauch. Nach dem vorliegenden RL-Vorschlag würde das Recht auf Vorsteuerabzug zur Gänze entfallen.

2.3. VO-Vorschlag

Der VO-Vorschlag soll Maßnahmen zur Errichtung eines Kontrollsystems bzw. Erstattungsverfahrens normieren. Diese Maßnahmen sehen so aus, daß der MSV (Mitgliedstaat des Vorsteuerabzugs) eine erste Überprüfung

²³ Art. 17b RL-Vorschlag

- des Vorsteuerabzugsrechts und
- der möglichen Steuerbarkeit von damit zusammenhängenden Umsätzen im MSE (Mitgliedstaat der Erstattung) und zwar nach Art und Umständen der Ausgaben durchführt²⁴.

Stellt er irgendwelche Unregelmäßigkeiten fest, hat der MSV unverzüglich eine Berichtigung durchzuführen²⁵. Überdies muß der MSV dem MSE Mitteilung "über bestimmte Umsätze, die zu einer Steuerumgehung führen könnten" machen. Diese Mitteilung hat spätestens am 15. Tag nach dem Monat, in dem die UVA eingereicht wurde, zu erfolgen²⁶. Diese Frist erscheint sehr kurz bemessen. Unbestimmt bleibt die Art der Umsätze. Dazu sollen noch eigene Durchführungsmaßnahmen (gem. der VO über die Zusammenarbeit der Verwaltungsbehörden, (EWG) Nr. 218/92), erlassen werden²⁷. Durch bilaterale Abkommen können die Mitgliedstaaten noch weitere Kriterien festlegen²⁸.

Seitens der Mitgliedstaaten wurde zur Vereinfachung der Verwaltungszusammenarbeit vorgeschlagen, in jedem Mitgliedstaat eine zentrale Stelle für den Informationsaustausch aufzubauen. Dabei wurde vor allem daran gedacht, die UID-Büros mit diesen Aufgaben zu betrauen. In Österreich ist das UID-Büro in Wien bereits jetzt für den Bereich der Amtshilfe zuständig.

Der MSE kann innerhalb von 3 Monaten (nach Eingang dieser Mitteilungen) dem MSV über festgestellte Unregelmäßigkeiten berichten. Dabei kann mitgeteilt werden, daß der fragliche Umsatz entweder fiktiv war (es sich also um Vorsteuerbetrug handelt) oder im MSE steuerbar war²⁹. In beiden Fällen erhält der MSV keine Erstattung³⁰. Der MSV hätte somit die finanzielle Belastung zu tragen. Er könnte sich allenfalls am Unternehmer schadlos halten. Hält der MSE diese Dreimonatsfrist nicht ein, so müßte er dem MSV dennoch den Vorsteuerbetrag erstatten³¹. Diese Frist wurde von den Mitgliedstaaten einhellig als zu kurz erachtet. Nach dem Wunsch einiger Mitgliedstaaten sollte es sogar möglich sein, auch noch nach Ablauf mehrerer Jahre solche Einwendungen vorzubringen.

²⁴ Art. 3 Abs. 1 RL-Vorschlag

²⁵ Art. 3 Abs. 2 RL-Vorschlag

²⁶ Art. 6 Abs. 1 RL-Vorschlag

²⁷ Art. 6 Abs. 2 iVm Art. 10 RL-Vorschlag

²⁸ Art. 6 Abs. 3 RL-Vorschlag

²⁹ Art. 7 VO-Vorschlag

³⁰ Art. 8 Abs. 1 VO-Vorschlag

³¹ Art. 8 Abs. 2 VO-Vorschlag. Es dürfte sich um ein Redaktionsversehen handeln, daß der VO-Vorschlag davon spricht, daß "der MSV keine Änderung des Erstattungsbetrages mehr verlangen" kann.

Die Mitgliedstaaten sollen einander den in Euro ausgedrückten Gesamtbetrag der Erstattungen spätestens am 31. Juli bzw. 31. Jänner eines jeden Jahres mitteilen, wobei sie sich jeweils auf das vorangegangene Kalenderhalbjahr beziehen³². Aufgrund dieser Mitteilungen sollen jeweils am 31. Jänner und am 31. Juli eines jeden Jahres auf bilateraler Ebene die vorläufigen Saldi festgestellt werden³³. Der definitive Saldo soll dann jeweils drei Monate später festgestellt werden. In diesem Zeitraum könnten noch Korrekturen aufgrund von Mitteilungen des MSE über Unregelmäßigkeiten durchgeführt werden. Die Überweisungen der Saldi hat in Euro und zwar spätestens am 15. Mai bzw. am 15. Oktober zu erfolgen. Durch bilaterale Abkommen könnte diese Frist jedoch geändert werden³⁴.

2.4. Stand der Verhandlungen

Die deutsche Präsidentschaft hat einen Kompromißvorschlag vorgelegt, der den Bedenken der Mitgliedstaaten weitgehend Rechnung tragen soll. Dabei wurde vom ursprünglichen Kommissionsvorschlag insofern abgegangen, als den Mitgliedstaaten bei den Vorsteuer-ausschlüssen durch die Einräumung von Optionsmöglichkeiten die Beibehaltung ihrer bisherigen Regelungen weitgehend ermöglicht werden soll. Dies betrifft beispielsweise die Einschränkung des Vorsteuerabzugs für PKW, die sowohl für private als auch für unternehmerische Zwecke genutzt werden. Der Vorschlag des Vorsitzes geht nunmehr dahin, einen Vorsteuerabzug in Höhe von maximal 50 % zuzulassen. Entgegen dem Kommissionsvorschlag, der einen Vorsteuerabzug von mindestens 50 % vorsieht, würden nunmehr lediglich die (wenigen) Mitgliedstaaten, die bislang einen vollen Vorsteuerabzug vorsehen, gezwungen werden, ihre Rechtslage zu ändern. Bei ausschließlich unternehmerischer Nutzung des PKW soll den Mitgliedstaaten das Recht zugestanden werden, den vollen Vorsteuerabzug zu gewähren.

Hinsichtlich der Ausgaben für Unterkunft und Verpflegung wurde überlegt, statt des von der Kommission vorgeschlagenen halben Vorsteuerabzugs den Mitgliedstaaten die Möglichkeit einzuräumen, diesen auch völlig zu verweigern.

Beim grenzüberschreitenden Vorsteuerabzugsrecht sieht der Vorschlag der deutschen Präsidentschaft vor, daß es auch bei den Dienstleistungen der Messeveranstalter und bei der Vermietung von Beförderungsmitteln zu einem Übergang der Steuerschuld kommt. Für die übrigen Leistungen, bei denen das sog. "reverse charge"-System nicht zur Anwendung gelangt,

³² Art. 4 VO-Vorschlag

³³ Art. 5 VO-Vorschlag

³⁴ Art. 9 VO-Vorschlag

soll weiterhin eine Rückerstattung an ausländische Unternehmer gem. der 8. Richtlinie durchgeführt werden. Das würde eine völlige Abkehr vom Kommissionsvorschlag der grenzüberschreitenden Vorsteuererstattung bedeuten.

Erwähnt werden soll noch der Vorschlag der französischen Delegation. Dieser sieht die Einführung des Empfängerortes bei Messedienstleistungen vor und zwar in Verbindung mit dem Übergang der Steuerschuld auf den ausländischen Leistungsempfänger. Da es sich dabei um eine typische unternehmerische Leistung handelt, kann die vorgeschlagene Regelung durchaus eine Vereinfachung darstellen, da in diesem Fall kein Vorsteuererstattungsverfahren - wie immer es ausgestaltet sein würde - durchgeführt werden müßte. Allerdings wäre eine Ausweitung auf andere Leistungen, die typischerweise Gegenstand von Vorsteuererstattungsverfahren sind, wie z. B. Nächtigung und Restaurantumsätze, problematisch. Bei der Lieferung von Treibstoffen gäbe es zusätzlich ein systematisches Problem, da es sich hier um eine Lieferung und keine Dienstleistung handelt.

Die Kommission droht nunmehr, ihren Vorschlag zur Gänze zurückzuziehen, sollte es zu keiner weiteren Diskussion des Rückerstattungsverfahrens kommen. Die Mitgliedstaaten wiederum stehen dem Vorschlag der deutschen Präsidentschaft durchaus freundlich gegenüber. Aus österreichischer Sicht wird der Vorschlag begrüßt. Der Ausschluß des Vorsteuerabzuges für PKW könnte aufrecht erhalten werden. Durch die Ausweitung des "reverse charge"-Systems würde überdies das Problem des grenzüberschreitenden Leasings gelöst werden.

3. Rechtlicher Status des MwSt-Ausschusses

Der Mehrwertsteuerausschuß ist derzeit ein Beratender Ausschuß, der sich aus Vertretern der Mitgliedstaaten und der Kommission zusammensetzt. Den Vorsitz führt die Kommission. Auch die Sekretariatsgeschäfte werden von ihr wahrgenommen. Gem. Art. 29 der 6. Richtlinie hat der Mehrwertsteuerausschuß derzeit folgende Aufgaben:

- Konsultationen, wie sie in diversen Bestimmungen der 6. Richtlinie vorgesehen sind
- Fragen im Zusammenhang mit der Durchführung der 6. Richtlinie.

Die in Erfüllung dieser Aufgaben beschlossenen Leitlinien sind jedoch nicht verbindlich und werden auch nicht veröffentlicht. Allerdings hat sich der MwSt-Ausschuß im Juni 1998 eine neue Geschäftsordnung gegeben, in der vorgesehen ist, daß Leitlinien, auch wenn sie nicht einstimmig beschlossen wurden, veröffentlicht werden dürfen.

Im Zusammenhang mit der geplanten Umstellung des Mehrwertsteuersystems auf das Ursprungslandprinzip sieht die Kommission für den MwSt-Ausschuß folgende Befugnisse vor³⁵ :

3.1. Mitwirkung beim Erlaß von Durchführungsbestimmungen durch die Kommission (Regelungsausschuß)

Der Ausschuß soll mit qualifizierter Mehrheit Stellungnahmen zur Durchführung der Richtlinienbestimmungen abgeben, wobei die Stimmen der Mitgliedstaaten gewichtet werden. Es ist in diesem Zusammenhang die Anwendung des Verfahrens IIIa des sog.

"Komitologiebeschlusses"³⁶ vorgesehen. Ein Beschluß des Ausschusses hat somit folgende Konsequenzen:

- Im Falle der Zustimmung des Ausschusses kann die Kommission die entsprechenden Vorschriften erlassen.
- Falls der Ausschuß nicht zustimmt oder keine Stellungnahme abgibt, unterbreitet die Kommission den Vorschlag dem Rat. Wenn der Rat
 - mit qualifizierter Mehrheit dem Vorschlag zustimmt, so ist er angenommen;
 - innerhalb einer Frist von drei Monaten nicht darüber entscheidet, erläßt die Kommission die vorgeschlagenen Bestimmungen.
 - den Vorschlag der Kommission ablehnen möchte, dann muß er dies einstimmig tun. Da dies nicht leicht zustande kommen wird, ist durch diese Vorgangsweise, die durch Art. 189a EG-V vorgesehen ist, die Stellung der Kommission gestärkt.

An dem Vorschlag der Kommission wird insbesondere kritisiert, daß ihr damit eine Art Blankoermächtigung erteilt werden soll.

Abgesehen davon, daß es im Lichte der EuGH-Judikatur zweifelhaft ist, ob eine derart globale Ermächtigung dem Primärrecht der EU entspricht³⁷, sprach sich bislang auch die Mehrheit der Mitgliedstaaten gegen eine derart umfangreiche Ermächtigung aus. Der Vorschlag des Vorsitzes, die Durchführungsbefugnisse der Kommission entgegen dem ursprünglichen Vorschlag auf nur wenige Bestimmungen der 6. MwSt-Richtlinie zu beschränken (Bestimmung des Leistungsortes, Steuerbefreiungen), wurde daher positiv aufgenommen.

³⁵ Vorschlag für eine Richtlinie des Rates zur Änderung der Sechsten MwSt.-Richtlinie 77/388/EWG über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem (Ausschuß für Mehrwertsteuer), von der Kommission vorgelegt am 26. Juni 1997, ABI. EG Nr. 97/C 278/05.

³⁶ Beschluß des Rates (87/383/EWG) vom 13. 7. 1987 zur Festlegung der Modalitäten für die Ausübung der der Kommission übertragenen Durchführungsbefugnisse (ABI Nr. L 197 vom 18. 7. 1987, S 33)

³⁷ vgl. dazu Lampert, ÖStZ 1998, 190
Schlienke, Umsatzsteuer-Rundschau, 1997, 365

Ein weiterer Kritikpunkt war für meisten Mitgliedstaaten auch die Beschlußfassung mit qualifizierter Mehrheit, da dadurch der Grundsatz der Einstimmigkeit im Bereich der Steuern verletzt würde. Der Juristische Dienst des Rates hat in einem Gutachten (Fisc 131) diese Befürchtung entkräftet, da es lediglich um den Erlaß von Durchführungsbestimmungen geht.

3.2. Mitwirkung bei der Anpassung der Befreiungsvorschriften für diplomatische Missionen, berufskonsularische Vertretungen, internationale Organisationen, Streitkräfte der NATO und den Mitgliedern derselben (Art. 15 Z 10 der 6. Richtlinie)

Art. 15 Z 10 der 6. Richtlinie sieht eine Steuerbefreiung vor für Lieferungen und Dienstleistungen an diplomatische bzw. berufskonsularische Einrichtungen, internationale Organisationen und deren Mitglieder. Da die Mitgliedstaaten die Beschränkungen für die Anwendung dieser Befreiungsvorschrift unterschiedlich geregelt haben, müssen die Begünstigten dem leistenden Unternehmer eine Bestätigung des Gastmitgliedstaates aushändigen, in der zum Ausdruck gebracht wird, daß die Befreiung angewendet werden kann. Die Mitgliedstaaten einigten sich zwar auf ein einheitliches Formular, allerdings gibt es in mehrwertsteuerlicher Hinsicht keine Rechtsgrundlage für diese Einigung. Lediglich für die Verbrauchsteuern konnte eine Verordnung über die Verwendung dieses einheitlichen Formulars erlassen werden.

Der Richtlinienvorschlag sieht daher vor, daß Form und Inhalt dieses Dokuments durch den MwSt.-Ausschuß festgelegt werden kann. Das ist insofern eine sinnvolle Regelung, als dadurch die derzeit rechtsgrundlose Situation bereinigt werden kann. Andererseits wurde bislang mit der informellen Lösung auf der Basis eines sog. gentlemen's agreements auch das Auslangen gefunden. Probleme mit allenfalls uneinheitlichen Formularen sind noch nicht bekanntgeworden.

3.3. Tätigkeit als beratender Ausschuß

Der Ausschuß soll auch weiterhin Angelegenheiten prüfen, die Gegenstand von Konsultationen sind, und über Fragen befinden, die vom Vorsitzenden oder von den Mitgliedstaaten vorgelegt werden.

3.4. Stand der Verhandlungen

Bei den ersten Beratungen zu diesem Thema sprachen sich die Mehrzahl der Mitgliedstaaten gegen den Richtlinienvorschlag aus. Die erste Sitzung der Ratsarbeitsgruppe Finanzfragen unter österreichischer Präsidentschaft fand dazu am 20. Juli 1998 statt. Dabei wurde ein Kompromißvorschlag des österreichischen Vorsitzes diskutiert. Dieser sieht folgendes vor:

- Beschränkung des von der Kommission vorgeschlagenen Anwendungsbereiches auf die Bestimmungen der 6. MwSt-Richtlinie, die zu Doppel- oder Nichtbesteuerung führen können. Es sind dies die Bestimmungen über den Ort der Lieferung, der sonstigen Leistung, den innergemeinschaftlichen Erwerb und die innergemeinschaftlichen Dienstleistungen, Steuerbefreiungen nach Art. 13 Teil B und die Steuerbefreiung für diplomatische Missionen etc..
- Anwendung eines Beschlußverfahrens, das den Mitgliedstaaten (Rat) mehr Gewicht verleiht (Verfahren IIIb des Komitologiebeschlusses).

Allerdings erklärten die meisten Mitgliedstaaten, diesen Kompromißvorschlag nicht annehmen zu können, da auch im Kompromißvorschlag der Kommission Rechtsetzungsbefugnisse eingeräumt würden, die über eine bloße Interpretation bzw. die Regelung von technischen Problemen hinausgehen würden.

Die österreichische Präsidentschaft stellte daraufhin folgende zwei Varianten zur Diskussion:

a) Einstimmigkeit im Regelungsausschuß:

Eine Ergänzung der Komitologie um ein Einstimmigkeitsverfahren würde jedoch den derzeitigen Reformbestrebungen hinsichtlich der Komitologie - nämlich Vereinfachung der Verfahren und Begrenzung ihrer Anzahl - zuwiderlaufen.

b) Sicherheitsstufe

Eine "Sicherheitsstufe" könnte dem eigentlichen Regelungsverfahren vorgelagert werden. Auf dieser Stufe könnten von der Ermächtigung zum Erlaß von Durchführungsbestimmungen diejenige Fälle ausgenommen werden, in denen durch die beabsichtigte Maßnahme zumindest für einen Mitgliedstaat schwerwiegende budgetäre Auswirkungen zu befürchten wären. In diesem Fall würde es nicht zur Einleitung des Komitologieverfahrens kommen, sondern die Kommission würde dem Rat einen Vorschlag im "konventionellen" Gesetzgebungsverfahren unterbreiten.

Seitens der Mitgliedstaaten wurde unter der österreichischen Präsidentschaft beide Varianten eingehend diskutiert. Während ein Teil der Mitgliedstaaten wegen ihres politischen Gehalts die Problematik auf Ebene des ECOFIN behandelt wissen wollte, haben dies andere als verfrüht erachtet. Während der deutschen Präsidentschaft wurde der gesamte Themenkomplex bislang jedoch noch nicht aufgegriffen.

4. Steuersätze

4.1. Mindeststeuersatz

Die Kommission setzte sich in ihrem Arbeitsprogramm "Ein gemeinsames MwSt.-System. Ein Programm für den Binnenmarkt" das Ziel, bis Ende des Jahres 1997 einen Vorschlag hinsichtlich der MwSt.-Sätze vorzulegen. Dies ist bis dato nicht geschehen. Im November 1997 wurde lediglich dem Rat und dem Europäischen Parlament ein Bericht³⁸ über die Anwendung der ermäßigten Steuersätze vorgelegt. Gerüchten zufolge soll jedoch im Dezember dieses Jahres ein Vorschlag über den Normalsteuersatz vorgelegt werden.

4.2. Steuersatz für arbeitsintensive Dienstleistungen

Die Kommission hat am 15. März 1999 einen Richtlinienvorschlag zur Einführung eines ermäßigten Umsatzsteuersatzes für arbeitsintensive Dienstleistungen vorgelegt. Angesichts hoher Arbeitslosigkeit möchte sie den Mitgliedstaaten die Möglichkeit einräumen, in einem zeitlich begrenzten Versuch festzustellen, wie sich eine Ermäßigung der Umsatzsteuer für einzelne Dienstleistungen, die bestimmte Kriterien erfüllen, auf die Beschäftigung auswirkt. Damit soll auch die Schattenwirtschaft bekämpft werden können.

Die dafür in Frage kommenden Dienstleistungen müssen

- a) arbeitsintensiv sein;
- b) direkt an Endverbraucher erbracht werden;
- c) überwiegend lokalen Charakter aufweisen und dürfen nicht geeignet sein, Wettbewerbsverzerrungen herbeizuführen.

³⁸ KOM(97)559 endg.

Dieser Vorschlag soll zunächst auf volle drei Jahren begrenzt werden. Das bedeutet, daß diese Sätze von dem betreffenden Mitgliedstaat während des gesamten Zeitraums vom 1. Jänner 2000 bis zum 31. Dezember 2002 angewendet werden müssen.

Ein Mitgliedstaat, der den ermäßigten Steuersatz für arbeitsintensive Dienstleistungen einführen will, müßte dies vor dem 1. September 1999 der Kommission mitteilen. Bis zu diesem Zeitpunkt müßte die Kommission auch mit sämtlichen Daten versorgt werden, die zur Beurteilung der vorgesehenen Maßnahmen notwendig sind. Dazu zählen auch Angaben über die zu erwartende Haushaltsbelastung bzw. Auswirkungen auf die Beschäftigung und den Wettbewerb.

Der Rat könnte auf Vorschlag der Kommission einstimmig den antragstellenden Mitgliedstaat zur Einführung des ermäßigten Steuersatzes ermächtigen. Vermutlich wäre eine solche Ermächtigung auf einzelne Branchen zu beschränken. Stellt die Kommission dann in der Folgezeit fest, daß diese Ermächtigung nicht beibehalten werden kann, weil sie zu Wettbewerbsverzerrungen führen würde, dann soll sie dem Rat eine andere geeignete Maßnahme vorschlagen können. Die Entscheidung darüber soll mit qualifizierter Mehrheit erfolgen. Damit soll verhindert werden, daß der Mitgliedstaat, dem die Wettbewerbsverzerrung zugute kommt, sein Veto dagegen einlegen kann.

Jene Mitgliedstaaten, die zur Einführung eines reduzierten Umsatzsteuersatzes für arbeitsintensive Dienstleistungen ermächtigt werden, sollten vor dem 1. Oktober 2002 einen detaillierten Erfahrungsbericht vorlegen. Dieser soll vor allem ein Gesamturteil über die Wirksamkeit der Regelung in bezug auf die Beschäftigung enthalten.

Das Interesse der Mitgliedstaaten an dem Vorschlag dürfte unterschiedlich hoch sein. Während Staaten wie Deutschland dem Vorschlag eher distanziert gegenüberstehen, wird er beispielsweise von den Niederlanden aktiv unterstützt. Dabei geht es nicht zu letzt um die Frage, inwieweit die Steuerpolitik ein taugliches Instrument zur Arbeitsplatzschaffung darstellen kann und ob es nicht Alternativen dazu gibt, die effizienter wären.

5. Mehrwertsteuerschuldner

Die Kommission hat einen Richtlinienvorschlag zur Änderung der 6. MwSt.- Richtlinie (KOM(1998) 660) vorgelegt. Damit versucht sie die gegenwärtigen weiten Regeln zur

Bestimmung des Steuerschuldners einzuschränken. Überdies soll es zu einer Änderung der Entstehung des Steuertatbestandes bei Dauerleistungen kommen.

5.1. Bestimmung des Steuerschuldners (Art. 21)

Bereits jetzt sieht Art. 21 der 6. Richtlinie beim Leistungsaustausch grundsätzlich als Steuerschuldner den leistenden Unternehmer vor. Ausnahmen kann es jedoch geben, wenn beispielsweise durch die nationale Gesetzgebung statt des ausländischen Leistenden etwa der Leistungsempfänger oder der Steuervertreter als Steuerschuldner bestimmt wird oder durch die nationale Gesetzgebung zusätzlich zum Steuerschuldner noch eine andere Person zum Gesamtschuldner bestimmt wird (beispielsweise wird nach österreichischem Recht der inländische Leistungsempfänger zum Haftenden, wenn er Unternehmer bzw. eine Körperschaft öffentlichen Rechts ist und der Leistende im Inland keinen (Wohn-)Sitz hat, vgl. § 27 Abs. 4 UStG 1994). Weitere Ausnahmen gibt es im Zusammenhang mit Dreiecksgeschäften und bei bestimmten Dienstleistungen, die von einem ausländischen Leistenden an einen inländischen Leistungsempfänger erbracht werden, wenn das sog. "reverse charge system" zur Anwendung gelangt.

Die Umsetzung dieser Bestimmungen durch die Mitgliedstaaten sind aufgrund der vielen Optionsmöglichkeiten höchst unterschiedlich. Die Kommission möchte nunmehr sicherstellen, daß der Steuerpflichtige, der den steuerbaren Umsatz bewirkt, grundsätzlich der Steuerschuldner ist, unabhängig davon, ob er im Inland ansässig ist oder nicht. Aus diesem Grund soll die genannte Möglichkeit, durch nationale Gesetzgebung einen anderen zum Steuerschuldner zu bestimmen, wegfallen. Das österreichische UStG 1994 wäre dadurch nicht betroffen, da der österreichische Gesetzgeber von der genannten Möglichkeit nicht Gebrauch gemacht hat.

Die Möglichkeit, eine andere Person als den leistenden Unternehmer als Gesamtschuldner zu bestimmen, soll jedoch weiterbestehen. Dies dürfte - lt. Richtlinien-Vorschlag - jedoch nicht zu einer Diskriminierung von nicht im Inland ansässigen Steuerpflichtigen führen. Was darunter verstanden werden kann, kommt auch in den Erläuterungen durch die Kommission nicht zum Ausdruck.

Neu sind die Bestimmungen über den "Bevollmächtigten". Eine Verpflichtung zur Bestellung eines solchen Bevollmächtigten soll es zwar nicht geben, sollte der Steuerschuldner jedoch einen solchen bestellen, dann wäre dies der Finanzverwaltung mitzuteilen und der Steuerschuldner müßte für die Handlungen seines Vertreters haften. Gemäß den Erläuterungen der Kommission soll der leistende Unternehmer auch bei Bestellung eines "Bevollmächtigten" alleiniger Steuerschuldner bleiben.

5.2. Entstehung der Steuerschuld (Art. 10)

Die Steuerschuld soll bei Leistungen, die zu aufeinanderfolgenden Abrechnungen oder Zahlungen Anlaß geben, mindestens einmal jährlich entstehen. Damit sollen bei Dauerleistungen (z. B. Gas- und Stromlieferungen, Leasing beweglicher Sachen etc.), bei denen eventuell keine im Voraus festgelegten aufeinanderfolgenden Abrechnungen oder Zahlungen erfolgen, Steuerumgehungen verhindert werden. Die Steuer soll somit mindestens einmal jährlich entrichtet werden und zwar selbst dann, wenn vertraglich Abrechnungen in größeren Zeitabständen oder überhaupt nicht vorgesehen sind.

6. Zusammenfassung

Zusammenfassend kann festgestellt werden, daß es der Kommission mit ihren Richtlinienvorschlägen noch immer nicht ist, die dritte Etappe ihres Zeitplanes zur Verwirklichung des Binnenmarktes abzuschließen (vgl. Anhang A des Dokuments KOM 328 (96) Endg.). Diese Phase hätte bereits Ende 1997 abgeschlossen werden sollen. In diesem Zusammenhang fehlen noch Vorschläge betreffend den sachlichen Anwendungsbereich der Steuer, die Besteuerungsgrundlage und die Steuerbefreiungen. Der Kommission muß allerdings zugute gehalten werden, daß dieser von ihr selbst aufgestellte Zeitplan überaus ehrgeizig war und daß überdies zu Themen, die nicht in diesem Zeitplan enthalten waren, nämlich die Besteuerung von Gold und die fakultative Anwendung eines ermäßigten Steuersatzes für Gold Richtlinienvorschläge vorgelegt wurden. Im Lichte dieser Entwicklung scheint aber die Umstellung auf das Ursprungslandprinzip noch in weiter Ferne.

Zur Autorin

Dr. Heidemarie Zehetner arbeitet seit 1991 im Bundesministerium für Finanzen in der Abteilung für Umsatzsteuer. Sie schloß 1987 das Studium der Rechtswissenschaften ab und promovierte 1989 zum Doktor der Philosophie. 1992 absolvierte sie die Europaakademie des Bundes und im Anschluß daran ein dreimonatiges Praktikum bei der Europäischen Kommission in der Abteilung für Mehrwertsteuer (Generaldirektion XXI).

Ausgewählte Publikationen und Fachartikel:

Scheiner/Kolacny/Caganek/Zehetner/Hinterleitner, Umsatzsteuergesetz 1994, Gesetzestext. Erläuterungen zu den Regierungsvorlagen. Berichte des Finanzausschusses. Verordnungen. Erlässe, Orac, (4 Aufl. ist in Bearbeitung)

Scheiner/ Kolacny/ Caganek/ Brückl-Zehetner, Das Umsatzsteuergesetz '94 mit Erläuterungen und Kurzkommentierungen anhand von Beispielen, Ueberreutter, 1995

Vorsteuererstattung im Binnenmarkt. Neue Vorschläge der Kommission, ÖStZ 1998, S. 458

Umsatzsteuerliche Behandlung von Anlagegold. Neue EG-Richtlinie, ÖStZ 1998, S. 608

Neuer Richtlinienvorschlag betreffend Mehrwertsteuerschuldner, RdW 1999, S. 115

Das MwSt-Recht der EG. Stand der Harmonisierung - Entwicklungstendenzen des gemeinschaftlichen Steuerrechts, Wissenschaftliche Fortbildung des Bundesministeriums für Finanzen 1999/3

Forschungsvorhaben im Rahmen von Förderungsprogrammen der Europäischen Union, ÖStZ 1999, S. 142

PUBLIKATIONEN DES BMF

Stand: Juni 1999

Bilanzen und Berichte

- ⇒ **Bundesministerium für Finanzen 1997/98.**
Geschäftsbericht der österreichischen Finanzverwaltung. Wien 1998
- ⇒ **Österreichische Wirtschafts- und Budgetzahlen 1998/99.**
Wien 1998
- ⇒ **Bundesvoranschlag und Budgetrede**
des Bundesministers für Finanzen vor dem Nationalrat.
Wien, 25. März 1998
- ⇒ **Wirtschaftsbericht 1998.**
Bericht der Bundesregierung zur Lage der österreichischen Wirtschaft
Wien, Juli 1998
- ⇒ **Personaljahrbuch 1997.**
Der Bundesdienst in Zahlen,
Wien 1998
- ⇒ **Economic Policy in EMU.**
National Necessities and Coordination Requirements. Working Paper 1/1998
Wien, Oktober 1998
- ⇒ **Beschäftigung und Arbeitslosigkeit**
aus österreichischer und europäischer Sicht. Working Paper 2/1998
Wien, Dezember 1998
- ⇒ **Öffentliche Finanzen in der EU**
Working Paper 3/1998
Wien, Dezember 1998
- ⇒ **Der OECD-Wirtschaftsbericht über Österreich**
Working Paper 1/1999. Wien, Juni 1999
- ⇒ **Steuerreform 2000.**
Bericht der Steuerreformkommission an den Bundesminister für Finanzen.
Wien 1998
- ⇒ **Leitfaden zum Gesundheits- und Sozialbereich-Beihilfengesetz.**
Herausgegeben vom Bundesministerium für Finanzen,
Österreichischer Gemeindebund,
Österreichischer Städtebund.
Wien, Jänner 1997
- ⇒ **Arbeitsbehelf für Gemeinden und Städte zur Unterstützung der Errichtung von Betrieben mit marktbestimmter Tätigkeit.**
Herausgegeben vom Bundesministerium für Finanzen,
Österreichischer Gemeindebund,
Österreichischer Städtebund.
Wien, Mai 1997
- ⇒ **Die aktuellen OECD-Maßnahmen gegen den schädlichen Steuerwettbewerb**
Wissenschaftliche Schriftenreihe Nr. I/98
- ⇒ **Der Euro und die Steuern**
Wissenschaftliche Schriftenreihe Nr. II/98
- ⇒ **Rechnungshof und Interne Revision - Aufgaben in der Europäischen Union**
Wissenschaftliche Schriftenreihe Nr. III/98
- ⇒ **Der Beamte als Aufsichtsrat. Und: Keine Einflußmöglichkeiten der öffentlichen Verwaltung auf ausgegliederte Rechtsträger?**
Schriftenreihe. Wien, Mai 1999

Kostenlose Bestellungen der Publikationen:

Bundesministerium für Finanzen, Öffentlichkeitsarbeit
Himmelpfortgasse 8, 1015 Wien
Tel.: +43-1-51433-1477 (MO bis FR von 08.00 bis 15.30 Uhr)
Internet: www.bmf.gv.at (Rubrik Publikationen)

Impressum:

Herausgeber und Medieninhaber:
Bundesministerium für Finanzen
Himmelfortgasse 4-8, 1010 Wien

Redaktion und inhaltliche Verantwortung:
Präsidialabteilung 1
Tel.: 514 33/1106

Druck: Eigenvervielfältigung
Wien, August 1999